

62010CC0524

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN

JULIANE KOKOTT

vom 22. September 2011 (1)

Rechtssache C-524/10

Europäische Kommission

gegen

Portugiesische Republik

„Gemeinsames Mehrwertsteuersystem — Richtlinie 2006/112/EG — Vorsteuerbelastung — Pauschalregelung für Landwirte — Pauschalausgleich statt Vorsteuerabzug — Pauschalausgleich-Prozentsatz von null — Voraussetzungen“

I – Einführung

1.

Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (2) sieht grundsätzlich vor, dass die Mehrwertsteuer so allgemein wie möglich und auf allen Produktions- und Vertriebsstufen erhoben wird. Jedes an der Produktions- bzw. Vertriebskette beteiligte Unternehmen hat auf den Nettopreis seiner Produkte oder Dienstleistungen Mehrwertsteuer aufzuschlagen und diese an die Steuerverwaltung abzuführen. Ein solches mehrwertsteuerpflichtiges Unternehmen ist jedoch zum Vorsteuerabzug berechtigt, d. h., es kann die Mehrwertsteuer abziehen, die es an seine eigenen Lieferanten gezahlt hat. Im Ergebnis führt somit jedes Unternehmen nur die Mehrwertsteuer auf den von ihm selbst geschaffenen Mehrwert ab. Wirtschaftlich wird die auf den verschiedenen Stufen erhobene Mehrwertsteuer vom jeweiligen Kunden und letztendlich allein vom Endverbraucher getragen.

2.

Auf Landwirte, bei denen die Anwendung dieser normalen Mehrwertsteuerregelung auf Schwierigkeiten stoßen würde, können die Mitgliedstaaten eine Sonderregelung anwenden, die so genannte gemeinsame Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger. Danach können sie die Landwirte von der Pflicht zur Erhebung der Mehrwertsteuer befreien, wobei an die Stelle des üblichen, konkret berechneten Vorsteuerabzugs ein pauschaliert berechneter Ausgleich für die Vorsteuerbelastung tritt.

3.

Im vorliegenden Vertragsverletzungsverfahren beanstandet die Europäische Kommission im Wesentlichen, dass Portugal den Prozentsatz für diesen Pauschalausgleich auf null festgesetzt hat, so dass die portugiesischen Landwirte, die unter diese Regelung fallen, keinen Vorsteuerausgleich erhalten.

II – Rechtlicher Rahmen

4.

Titel XI der Mehrwertsteuersystemrichtlinie, der die Überschrift „Pflichten der Steuerpflichtigen und bestimmter nichtsteuerpflichtiger Personen“ trägt, enthält in seinem Kapitel 7 „Verschiedenes“ den Art. 272 Abs. 1 Unterabs. 1 Buchst. e, der bestimmt, dass die Mitgliedstaaten Steuerpflichtige, die die gemeinsame Pauschalregelung für Landwirte in Anspruch nehmen, von bestimmten oder allen Pflichten nach den Kapiteln 2 bis 6 befreien können. Dazu gehört die Pflicht, sich gegenüber der Steuerverwaltung als Mehrwertsteuerpflichtiger zu identifizieren, Rechnungen mit Mehrwertsteuer auszustellen, Aufzeichnungen zu führen und Mehrwertsteuererklärungen abzugeben.

5.

Titel XII „Sonderregelungen“ der Mehrwertsteuersystemrichtlinie regelt in seinem Kapitel 2, das die Art. 295 bis 305 umfasst, die „Gemeinsame Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger“.

6.

Nach Art. 296 Abs. 1 der Richtlinie können die Mitgliedstaaten auf landwirtschaftliche Erzeuger, bei denen die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung oder gegebenenfalls der Sonderregelung für Kleinunternehmen auf Schwierigkeiten stoßen würde, eine Pauschalregelung anwenden, um die Vorsteuerbelastung ihrer Inputumsätze auszugleichen. Der danach vorgesehene Pauschalausgleich tritt an die Stelle des Rechts auf Vorsteuerabzug (Art. 302). Ein Pauschallandwirt kann jedoch auch für die Normalbesteuerung optieren (Art. 296 Abs. 3).

7.

Art. 297 der Richtlinie lautet:

„Die Mitgliedstaaten legen bei Bedarf Pauschalausgleich-Prozentsätze fest. Sie können die Höhe der Pauschalausgleich-Prozentsätze für die Forstwirtschaft, die einzelnen Teilbereiche der Landwirtschaft und die Fischwirtschaft unterschiedlich festlegen.

Die Mitgliedstaaten teilen der Kommission die gemäß Absatz 1 festgelegten Pauschalausgleich-Prozentsätze mit, bevor diese angewandt werden.“

8.

Art. 298 der Richtlinie bestimmt:

„Die Pauschalausgleich-Prozentsätze werden anhand der allein für die Pauschallandwirte geltenden makroökonomischen Daten der letzten drei Jahre bestimmt.

Die Prozentsätze können auf einen halben Punkt ab- oder aufgerundet werden. Die Mitgliedstaaten können diese Prozentsätze auch bis auf null herabsetzen.“ (3)

9.

Die Pauschalausgleich-Prozentsätze dürfen nicht dazu führen, dass die Pauschallandwirte insgesamt Erstattungen erhalten, die über die Mehrwertsteuer-Vorbelastung hinausgehen (Art. 299). Der dem einzelnen Pauschallandwirt zustehende Pauschalausgleich wird berechnet, indem der einschlägige Pauschalausgleich-Prozentsatz auf den Nettopreis der von ihm gelieferten

Erzeugnisse und erbrachten Dienstleistungen angewandt wird (Art. 300). Gezahlt wird der Pauschalausgleich entweder vom Kunden oder von der öffentlichen Hand (Art. 301). Zahlt ihn der steuerpflichtige Kunde, kann er ihn von der Mehrwertsteuer auf seine eigenen Outputumsätze abziehen oder von der Steuerverwaltung erstattet verlangen (Art. 303).

B – Portugiesisches Recht

10.

Nach Art. 9 Nr. 33 des Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Mehrwertsteuer-Gesetzbuch, im Folgenden: CIVA) (4) sind die Lieferungen von Gegenständen, die im Rahmen der Tätigkeiten erfolgen, die im Anhang A „Liste der Tätigkeiten landwirtschaftlicher Erzeugung“ des CIVA aufgeführt sind, sowie die im Anhang B „Liste der landwirtschaftlichen Dienstleistungen“ genannten landwirtschaftlichen Dienstleistungen, sofern sie von einem landwirtschaftlichen Erzeuger nebenher mit Hilfe seiner Arbeitskräfte und der normalen Ausrüstung seines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebs erbracht werden, von der Mehrwertsteuer befreit. Die erwähnten Anhänge A und B entsprechen im Wesentlichen den Anhängen VII und VIII der Mehrwertsteuersystemrichtlinie.

11.

Gemäß Art. 29 Abs. 3 CIVA sind landwirtschaftliche Erzeuger, die ausschließlich mehrwertsteuerbefreite Umsätze tätigen, von der üblichen Verpflichtung zur Steuererhebung, Rechnungsstellung, Steuererklärung und Buchführung befreit. Sie können für das Normalregime einschließlich des Rechts auf Vorsteuerabzug optieren, allerdings müssen sie dem gewählten Regime fünf Jahre lang angehören (Art. 12).

III – Sachverhalt, Vorverfahren und Anträge

12.

Mit Schreiben vom 6. Juni 2008 teilte die Kommission den portugiesischen Behörden mit, dass sie die in Portugal geltende fakultative Regelung für Landwirte für unvereinbar mit der gemeinsamen Pauschalregelung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie halte. Die portugiesische Regelung sehe nämlich keinen Vorsteuerausgleich vor, vielmehr beschränke sie sich in Wirklichkeit darauf, eine Steuerbefreiung für landwirtschaftliche Tätigkeiten vorzusehen, verbunden mit der Unmöglichkeit, die Vorsteuer abzuziehen.

13.

In ihrer Antwort vom 20. August 2008 bestritten die portugiesischen Behörden das Vorliegen eines Verstoßes: Art. 298 Abs. 2 Satz 2 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie gestattete den Mitgliedstaaten ausdrücklich, den Pauschalausgleich-Prozentsatz auf null festzusetzen, und zwar unabhängig von der Höhe der von den Pauschallandwirten gezahlten Vorsteuer. Die portugiesische Regelung entspreche auch den Zielen der gemeinsamen Pauschalregelung für Landwirte, insbesondere dem der Vereinfachung. Zudem sei die streitige Regelung einer Steuerbefreiung ohne Recht auf Vorsteuerabzug vergleichbar. Im Übrigen könnten die Mitgliedstaaten Form und Mittel der Umsetzung von Richtlinien frei wählen, so dass nichts gegen die portugiesische Regelung spreche.

14.

Da dieses Vorbringen die Kommission nicht überzeugte, sandte sie der Portugiesischen Republik am 26. Juni 2009 eine mit Gründen versehene Stellungnahme, in der sie daran festhielt, dass die

portugiesische Regelung nicht mit den Art. 296 bis 298 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie vereinbar sei.

15.

Mit Schreiben an die Kommission vom 31. August 2009 lehnte die Portugiesische Republik es ab, der mit Gründen versehenen Stellungnahme nachzukommen, und führte ihren Standpunkt weiter aus.

16.

Die Kommission ist weiterhin der Auffassung, dass die portugiesische Regelung gegen das Unionsrecht verstößt, und beantragt daher mit der vorliegenden Klage, die am 11. November 2010 beim Gerichtshof einging,

1.

festzustellen, dass die Portugiesische Republik dadurch gegen die Art. 296 bis 298 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie 2006/112 verstoßen hat, dass sie auf landwirtschaftliche Erzeuger eine von der Richtlinie abweichende Sonderregelung anwendet, nach der diese von der Entrichtung der Mehrwertsteuer befreit sind und auf sie ein Pauschalausgleich-Prozentsatz von null Anwendung findet, und zugleich bei ihren Eigenmitteln einen erheblichen Negativausgleich vornimmt, um die Erhebung der Mehrwertsteuer zu kompensieren;

2.

der Portugiesischen Republik die Kosten aufzuerlegen.

17.

Die Portugiesische Republik beantragt,

1.

die Klage abzuweisen;

2.

der Kommission die Kosten aufzuerlegen.

18.

Im Anschluss an das schriftliche Verfahren hat am 14. September 2011 eine mündliche Verhandlung stattgefunden.

IV – Rechtliche Würdigung

A – Zur Rüge des Pauschalausgleich-Prozentsatzes von null

1. Zur Auslegung des Art. 298 Abs. 2 Satz 2 der Richtlinie

19.

Für die Lösung des vorliegenden Rechtsstreits ist in erster Linie zu klären, unter welchen Voraussetzungen die Mitgliedstaaten, und somit auch Portugal, nach der

Mehrwertsteuersystemrichtlinie berechtigt sind, im Rahmen der Pauschalregelung für Landwirte einen Pauschalausgleich-Prozentsatz von null vorzusehen. Durch einen solchen Nullsatz kommt es im Ergebnis gerade zu keinem Ausgleich der Mehrwertsteuer, die auf den Inputumsätzen der Landwirte lastet.

a) Zum Wortlaut des Art. 298 Abs. 2 Satz 2 der Richtlinie

20.

Portugal hält einen Nullsatz für ohne Weiteres zulässig und verweist auf den Wortlaut des Art. 298 Abs. 2 Satz 2 der Richtlinie. In der Tat heißt es dort ausdrücklich, dass „[d]ie Mitgliedstaaten ... diese Prozentsätze auch bis auf null herabsetzen [können]“.

21.

Die Kommission ist jedoch der Meinung, dass dies nicht als Freibrief verstanden werden dürfe. Vielmehr sei ein Nullsatz nur unter bestimmten Voraussetzungen zulässig, nämlich wenn sich der richtlinienkonform berechnete Pauschalausgleich-Prozentsatz nahe null bewege oder wenn die Inputumsätze der Landwirte steuerbefreit seien, so dass es nichts auszugleichen gebe.

22.

Im Wortlaut des Art. 298 Abs. 2 Satz 2 der Richtlinie findet sich für eine solche Einschränkung der den Mitgliedstaaten eingeräumten Möglichkeit, den Pauschalausgleich-Prozentsatz auf null herabzusetzen, keine Stütze. Der Wortlaut schließt die von der Kommission vertretene einschränkende Auslegung aber auch nicht aus. Daher sind der systematische Zusammenhang sowie Sinn und Zweck der Regelung (5) und ihre Entstehungsgeschichte (6) auf weitere Anhaltspunkte dafür zu untersuchen, in welche Richtung diese Vorschrift auszulegen ist.

b) Zur Entstehungsgeschichte des Art. 298 Abs. 2 Satz 2 der Richtlinie

23.

Was die von den Parteien besonders bemühte Entstehungsgeschichte von Art. 298 Abs. 2 Satz 2 der Richtlinie anbelangt, so ist zunächst festzustellen, dass bereits Art. 25 Abs. 3 Unterabs. 1 Satz 4 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie 77/388 (7), die durch die Mehrwertsteuersystemrichtlinie neu gefasst wurde, von Anfang an vorsah, dass „[d]ie Mitgliedstaaten ... diese Prozentsätze bis auf null herabsetzen [können]“.

24.

Soweit ersichtlich geht diese Vorschrift auf einen Änderungsvorschlag Irlands zum ursprünglichen Richtlinienentwurf der Kommission (8) zurück. In dem von der Kommission im Rahmen der Beratungen über ihren Entwurf erstellten „endgültigen Kompromisstext“ zur Sonderregelung für landwirtschaftliche Erzeuger (9), der „einige[] auf der Tagung des Ausschusses der Ständigen Vertreter am 3. Dezember 1976 daran vorgenommene[] Änderungen“ berücksichtigt, findet sich ein neuer Satz 4 in Art. 27 (10) Abs. 3 Unterabs. 1, wonach [d]ie Mitgliedstaaten ... diese Erstattungen bis auf null herabsetzen [können]“. In einer Fußnote wird darauf hingewiesen, dass die Hinzufügung dieses Satzes vom Ausschuss der Ständigen Vertreter auf Ersuchen der irischen Delegation vereinbart wurde.

25.

Im Vermerk R/3260/76 (FIN 892) des Rates vom 21. Dezember 1976 (11) zu den Tagungen des

Ausschusses der Ständigen Vertreter vom 3. und 8. Dezember 1976 heißt es sodann, dass sich „[a]lle Delegationen ... dafür ausgesprochen [haben], dass die Mitgliedstaaten die Möglichkeit haben sollten, die betreffenden Ausgleichssätze bis auf null herabzusetzen“.

26.

In einem an den Rat gerichteten Schreiben des Ständigen Vertreters Irlands vom 19. November 1976 (12) betreffend Artikel 27 der 6. MwSt.-Richtlinie – Sonderregelung für landwirtschaftliche Erzeuger findet sich jedoch weder der in Rede stehende Vorschlag noch lässt das Schreiben Rückschlüsse auf die dahinter stehenden Überlegungen zu. Es heißt darin lediglich ganz allgemein, „dass die derzeitige Fassung Irland vor erhebliche Schwierigkeiten stellt. Die Kommission ist von diesen Schwierigkeiten im Hinblick auf eine Anpassung des Entwurfs unterrichtet worden. ...“

27.

Die Kommission macht im vorliegenden Verfahren geltend, die fragliche Regelung sei insbesondere dadurch zu erklären, dass damals bestimmte Mitgliedstaaten, darunter Irland, einen Nullsatz auf landwirtschaftliche Produktionsfaktoren angewandt hätten und die Richtlinie 77/388 dies, wenn auch nur in engen Grenzen, weiterhin zugelassen habe. (13) Für solche Situationen habe der Rat den Mitgliedstaaten die Möglichkeit eingeräumt, einen Pauschalausgleich-Prozentsatz von null vorzusehen.

28.

Dem ist jedoch entgegenzuhalten, dass der Pauschalausgleich denotwendig die Zahlung von Vorsteuer voraussetzt, (14) so dass bei einem Nullsatz auf die Inputumsätze ein Pauschalausgleich-Prozentsatz von größer als null von vornherein nicht in Betracht kommen kann und es folglich keiner ausdrücklichen Ermächtigung dazu bedurfte. Außerdem lautete zu dem Zeitpunkt, zu dem die hier fragliche Regelung in den Entwurf der Richtlinie 77/388 aufgenommen wurde, Art. 27 Abs. 3 (15) bereits dahin gehend, dass die Mitgliedstaaten „bei Bedarf“ die Pauschalausgleich-Prozentsätze festlegen. Gilt für die Input-Umsätze ein Nullsatz, besteht gerade kein solcher Bedarf, so dass es auch keiner Ermächtigung zur Festsetzung eines Pauschalausgleich-Prozentsatzes von null bedurfte.

29.

Portugal verweist seinerseits auf die Begründung der Kommission zu ihrem ursprünglichen Richtlinienentwurf vom Juni 1973 (16), in der die Kommission zu den Abs. 4 und 5 des Art. 27 „Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger“ selbst ausführe, dass die Mitgliedstaaten innerhalb der nach Abs. 3 festgesetzten Höchstgrenze die Pauschalausgleich-Prozentsätze frei festlegen könnten. In der deutschen Fassung der Entwurfsbegründung fehlt zwar das Wort „frei“, im französischen Text heißt es jedoch tatsächlich „peuvent librement fixer“, im englischen „may freely fix“, im italienischen „possono liberamente fissare“ und im niederländischen Text „vrijelijk kunnen vaststellen“.

30.

Die hier anmutende Großzügigkeit überrascht. Hätte die Kommission den Mitgliedstaaten unterhalb der genannten Höchstgrenze tatsächlich völlig freie Hand lassen wollen, so wäre für sie und den Rat doch nichts leichter gewesen, als das so in den Richtlinienentwurf zu schreiben. Das ist aber nicht geschehen. Vielmehr hat sich der Rat erst auf Drängen Irlands in einem recht späten Stadium der Verhandlungen auf eine Regelung geeinigt, die hinsichtlich des

Ermessensspielraums der Mitgliedstaaten deutlich weniger klar ist.

31.

Außerdem hat sich der Rat in dem Zeitraum, in dem er sich mit dem irischen Änderungsvorschlag befasste, auch mit einer von der deutschen Ständigen Vertretung vorgeschlagenen (17) und von dieser für „zwingend notwendig“ erachteten Ergänzung des Art. 27 Abs. 3 Unterabs. 1 befasst (18), dass die Pauschalausgleich-Prozentsätze auf einen halben Punkt ab- und aufgerundet werden können. Dieser Vorschlag wurde als Satz 5 dieser Bestimmung übernommen. (19) Wären die Delegationen bereits beim ursprünglichen Richtlinienentwurf oder spätestens nach der auf Irland zurückgehenden Einfügung von Satz 4 davon ausgegangen, dass die Mitgliedstaaten unterhalb einer Höchstgrenze völlig frei seien, den Pauschalausgleich-Prozentsatz festzulegen, so hätte es einer Rundungsregel nicht bedurft. Vielmehr sprechen die engen Vorgaben der Rundungsregel gerade gegen ein völlig freies Ermessen der Mitgliedstaaten.

32.

Die Ausführungen der Kommission in der Begründung zum ursprünglichen Richtlinienentwurf können daher nicht ausschlaggebend dafür sein, in welche Richtung die hier in Rede stehende Regelung auszulegen ist.

33.

Die Entstehungsgeschichte von Art. 298 Abs. 2 Satz 2 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie liefert somit keine klaren Hinweise dafür, ob er in dem von der Kommission oder dem von Portugal vertretenen Sinn auszulegen ist.

c) Zum systematischen Zusammenhang und Sinn und Zweck

i) Der konkrete systematische Kontext

34.

In die Ausführungen zur Entstehungsgeschichte sind bereits einige systematische Überlegungen mit eingeflossen.

35.

So wurde bereits festgestellt, dass die Festlegung von Pauschalausgleich-Prozentsätzen nach Art. 297 Abs. 1 der Richtlinie (20) ohnehin nur für den Fall des Bedarfs vorgesehen ist. Sind die landwirtschaftlichen Produktionsfaktoren nicht mit Vorsteuer belastet, gibt es keinen solchen Bedarf und es bedürfte im Grunde keines Art. 298 Abs. 2 Satz 2 der Richtlinie, um einen Ausgleichssatz auf null festlegen zu können.

36.

Ganz in diesem Sinne bestimmt Art. 299 der Richtlinie (21), dass die Pauschalausgleich-Prozentsätze nicht dazu führen dürfen, dass die Pauschallandwirte insgesamt Erstattungen erhalten, die über die Mehrwertsteuer-Vorbelastung hinausgehen. Damit wird sichergestellt, dass die Pauschalregelung für Landwirte kein Beihilfeelement (22) enthält.

37.

Diese beiden systematischen Aspekte sprechen eher dafür, dass Art. 298 Abs. 2 Satz 2 der

Richtlinie eine eigenständige Regelung trifft und den Mitgliedstaaten auch dann die Möglichkeit des Nullausgleichs gewähren will, wenn die Inputumsätze mit Vorsteuer belastet sind.

38.

Bei einer solchen Auslegung ist allerdings schlecht vorstellbar, dass tatsächlich „ernsthafte Schwierigkeiten“ Irlands wegen des dort geltenden Null-Steuersatzes für landwirtschaftliche Produktionsfaktoren der Grund für diese Regelung gewesen sein könnten. Denn zu dem Zeitpunkt, als Irland dem Rat gegenüber „ernsthafte Schwierigkeiten“ geltend machte (23), enthielt der Entwurf der Richtlinie 77/388 bereits eine Art. 299 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie entsprechende Vorschrift (24), und als auf den irischen Vorschlag hin die Vorgängerregelung des Art. 298 Abs. 2 Satz 2 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie in den Entwurf der Richtlinie 77/388 eingefügt wurde (25), hieß es in der Vorgängerregelung zu Art. 297 Abs. 1 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (26) bereits, dass die Mitgliedstaaten die Pauschalausgleich-Prozentsätze nur „bei Bedarf“ festlegen. (27)

39.

Die schon erwähnte Rundungsregel des Art. 298 Abs. 2 Satz 1 der Richtlinie spricht indessen eher gegen ein Verständnis von Satz 2 in dem Sinne, dass die Festsetzung eines Nullsatzes an keine Bedingungen geknüpft ist. Wären die Mitgliedstaaten nach dem entstehungsgeschichtlich älteren Art. 298 Abs. 2 Satz 2 der Richtlinie tatsächlich frei, trotz erheblicher Vorsteuerbelastung einen Nullausgleich vorzusehen, bedürfte es keiner Vorschrift, die dazu ermächtigt, den nach bestimmten Parametern berechneten Pauschalausgleich-Prozentsatz auf einen halben Punkt ab- oder aufzurunden.

40.

Satz 2 ist systematisch gesehen allerdings auch keine reine Ergänzung zu Satz 1 in dem Sinne, dass die Rundung auch zu einem Nullsatz führen kann. Erstens war nämlich die Reihenfolge dieser Sätze in der Richtlinie 77/388 andersherum, zweitens schließt die historische Abfolge der Einfügung dieser Sätze in den Entwurf zur Richtlinie 77/388 eine solche Sichtweise aus und drittens liegt es in der Natur der Sache, dass eine Rundung auch zu einem Nullsatz führen kann. Der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass das Wort „auch“ in Art. 298 Abs. 2 Satz 2 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie eine Neuerung dieser Richtlinie ist. Da diese Änderung aber nicht gemäß dem dritten Erwägungsgrund dieser Richtlinie in den Bestimmungen über ihre Umsetzung und ihr Inkrafttreten (28) aufgeführt ist, war damit keine inhaltliche Änderung bezweckt. Für die hier vorzunehmende Auslegung lassen sich dieser rein redaktionellen Änderung keine weiterführenden Hinweise entnehmen.

41.

Da die bisher erörterten systematischen Überlegungen die Auslegung des Art. 298 Abs. 2 Satz 2 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie weder eindeutig in die eine noch in die andere Richtung lenken, ist diese Vorschrift in ihren weiteren Kontext zu stellen, außerdem sind Sinn und Zweck der Pauschalregelung für Landwirte in die Untersuchung einzubeziehen.

ii) Der weitere Kontext und Sinn und Zweck der Pauschalregelung

42.

Die Pauschalregelung für Landwirte gehört zu den Sonderregelungen des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und ist als solche eng auszulegen. (29)

43.

Wie schon die Überschrift des einschlägigen Kapitels 2 von Titel XII der Mehrwertsteuersystemrichtlinie, „Gemeinsame Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger“, andeutet und die Art. 296 und 302 in Verbindung mit Art. 272 Abs. 1 Unterabs. 1 Buchst. e der Richtlinie konkretisieren, bezweckt diese Sonderregelung, dass die Landwirte, bei denen die Normalregelung oder selbst die Sonderregelung für Kleinunternehmen auf Schwierigkeiten stoßen würde, einen Pauschalausgleich für ihre Vorsteuerbelastung erhalten können sollen. (30) Diese Regelung ist so konzipiert, dass die von ihr erfassten Landwirte auf ihre Outputumsätze keine Mehrwertsteuer erheben und abführen, im Gegenzug aber insoweit auch kein Recht auf Vorsteuerabzug haben. Die Vorsteuer soll vielmehr pauschaliert ausgeglichen werden.

44.

In diesem Zusammenhang ist daran zu erinnern, dass das Recht auf Vorsteuerabzug nach ständiger Rechtsprechung ein fundamentaler Grundsatz des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist (31) und grundsätzlich nicht eingeschränkt werden darf. (32) Das Recht auf Vorsteuerabzug garantiert nämlich die Neutralität der Mehrwertsteuer. (33)

45.

Durch den Pauschalausgleich wird zwar keine Mehrwertsteuerneutralität auf ebenso individueller Basis wie beim Recht auf Vorsteuerabzug erreicht, die Grundidee der Regelung ist jedoch, die Neutralität der Mehrwertsteuer für die Gesamtgruppe der Pauschallandwirte zu wahren (34) und ihr auf individueller Basis so nahe wie möglich zu kommen. Das wird dadurch erreicht, dass die Pauschalausgleich-Prozentsätze, die laut Art. 295 Abs. 1 Nr. 7 der Richtlinie dem Ausgleich der Vorsteuerbelastung dienen, gemäß Art. 298 Abs. 1 der Richtlinie auf der Grundlage der für diese Gruppe geltenden makroökonomischen Daten berechnet (35) und dann nach Art. 300 der Richtlinie auf die Outputumsätze des einzelnen Pauschallandwirts angewandt werden.

46.

Anders als bei unter die Normalregelung fallenden Steuerpflichtigen führt die Pauschalregelung für Landwirte zwar dazu, dass auf deren Outputumsätze keine Mehrwertsteuer erhoben wird und man sich daher fragen mag, warum überhaupt ein Ausgleich der Vorsteuer erfolgen soll, wo doch, wie Portugal geltend macht, bei mehrwertsteuerbefreiten Outputumsätzen gemäß Art. 168 der Richtlinie auch kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht.

47.

Die Sonderregelung für Landwirte wurde aber gerade nicht als Steuerbefreiung konzipiert. Da die Landwirte, wie die Kommission geltend macht, regelmäßig zu den ersten Gliedern langer Erzeugungs- und Vertriebsketten bis zum Endverbraucher (36) zählen, hätte eine schlichte Steuerbefreiung ihrer Outputumsätze zur Folge, dass auf ihren Inputumsätzen lastende Vorsteuer als versteckte Mehrwertsteuer weitergereicht würde und auf die entsprechenden Steuerbeträge auf späteren Stufen auch Mehrwertsteuer erhoben würde, es also zu einer Mehrfachbelastung käme und die Neutralität des Mehrwertsteuersystems dadurch gefährdet würde.

48.

Gerade um solche Auswirkungen des Pauschalausgleichs zu vermeiden, sieht Art. 303 der Richtlinie für den Fall, dass statt des Fiskus der mehrwertsteuerpflichtige Kunde den Pauschalausgleich an den Landwirt zahlt, vor, dass der Kunde diesen Betrag von der Mehrwertsteuer auf seine eigenen Outputumsätze abziehen kann oder ihn erstattet verlangen kann. Dadurch wird sichergestellt, dass keine versteckte Mehrwertsteuer weitergereicht wird.

49.

Art. 298 Abs. 2 Satz 2 der Richtlinie ermöglicht jedoch, den Vorsteuerausgleich ganz auszuschließen, indem der Pauschalausgleich-Prozentsatz auch auf null festgesetzt werden kann. Dabei handelt es sich nicht etwa um eine Ausnahme von der Ausnahme, die zur Grundregel zurückführt und daher weit auszulegen wäre, (37) sondern die mehrwertsteuerliche Behandlung der Pauschallandwirte entfernt sich damit noch weiter von der Normalregelung als es ohnehin schon der Fall ist. Art. 298 Abs. 2 Satz 2 der Richtlinie ist daher eng auszulegen.

50.

Wie sich aus der Begründung zum ursprünglichen Kommissionsentwurf ergibt, ist die gemeinsame Pauschalregelung für Landwirte „nur eine technische und praktische Steueranwendungsmodalität“, mit der den Pauschallandwirten ein pauschaler Ausgleich für die abziehbare Vorsteuer zukommen soll. Sie wurde als Übergangsregelung eingeführt, um vor allem kleine landwirtschaftliche Betriebe von den Förmlichkeiten zu befreien, die bei der Normalregelung erforderlich sind. (38)

51.

Um die gleichmäßige Erhebung der eigenen Einnahmen sicherzustellen und Wettbewerbsverzerrungen aufgrund der Mehrwertsteueranwendung in den einzelnen Mitgliedstaaten zu vermeiden, dürfe, so die Begründung zum ursprünglichen Entwurf, die gemeinsame Pauschalregelung für die Gesamtheit der Pauschallandwirte nicht mit finanziellen Vor- oder Nachteilen verbunden sein. (39) Es verstehe sich von selbst, dass die Anwendung der Pauschalregelung – was die Erhebung der eigenen Einnahmen und die Wettbewerbsbedingungen zwischen den Landwirten der einzelnen Mitgliedstaaten anbelange – nicht die gleichen Auswirkungen hätte, wenn die Pauschallandwirte eines dieser Länder den pauschalen Ausgleich erhielten, für die den Pauschallandwirten der anderen Länder kein solcher Ausgleichsanspruch zustehe. (40)

52.

Auch wenn der ursprüngliche Richtlinienentwurf in vielerlei Hinsicht geändert wurde, scheinen mir die wiedergegebenen Passagen der zugehörigen Begründung doch weiterhin Sinn und Zweck der gemeinsamen Pauschalregelung für Landwirte treffend zu beschreiben. Könnte ein Mitgliedstaat frei festlegen, dass trotz erheblicher Vorsteuerbelastung kein Pauschalausgleich gewährt wird, würde die gemeinsame Pauschalregelung leer laufen. Eine solche Auslegung wäre mit Sinn und Zweck der Regelung folglich nicht vereinbar.

53.

Portugal macht jedoch geltend, dass das Hauptziel der gemeinsamen Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger in der Vereinfachung des Mehrwertsteuersystems für die Pauschallandwirte liege und seine Regelung diesem Ziel gerecht werde, indem sie eine maximale

Vereinfachung herbeiführe. Anhand von Zahlen für das Jahr 2005 weist Portugal darauf hin, dass seine Landwirtschaft fast ausschließlich aus sehr kleinen Familienbetrieben bestehe, der Bildungsgrad zum Teil sehr gering sei und fast die Hälfte der Landwirte bereits älter als 65 Jahre seien. Ein positiver Pauschalausgleich-Prozentsatz würde unweigerlich bestimmte Mindestpflichten der Landwirte mit sich bringen, insbesondere hinsichtlich Buchführung und Rechnungsstellung.

54.

Es steht außer Frage, dass die gemeinsame Pauschalregelung, wie sich insbesondere aus Art. 296 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 272 Abs. 1 Unterabs. 1 Buchst. e der Richtlinie ergibt, eine Vereinfachung des Mehrwertsteuersystems für bestimmte Landwirte zum Ziel hat. (41) Die Richtlinie sieht aber keine Vereinfachung um jeden Preis vor. Vielmehr ist die Vereinfachung an einen Mechanismus geknüpft, der im Wege des pauschalierten Ausgleichs der Vorsteuerbelastung die Neutralität der Mehrwertsteuer so weit wie möglich wahrt.

d) Zwischenergebnis

55.

Vor diesem Hintergrund und angesichts der Tatsache, dass Art. 298 Abs. 2 Satz 2 der Richtlinie eng auszulegen ist, gebieten Sinn und Zweck der gemeinsamen Pauschalregelung für Landwirte, diese Vorschrift dahin gehend auszulegen, dass sie den Mitgliedstaaten kein völlig freies Ermessen einräumt, ungeachtet der Höhe der tatsächlichen Vorsteuerbelastung den Pauschalausgleich-Prozentsatz auf null festzusetzen. Vielmehr ist ein solcher Nullsatz nur zulässig, wenn die Vorsteuerbelastung Anlass dazu gibt, indem sie entweder nicht besteht oder so gering ist, dass sie vernachlässigt werden kann.

e) Zum Argument der Unzulässigkeit berichtigender Auslegung

56.

Portugal hält einem Auslegungsergebnis, wie es hier gefunden wurde, das Urteil Kommission/Vereinigtes Königreich vom 15. Juli 2010 (42) entgegen. Danach könne einem Mitgliedstaat, dessen nationale Regelung im Einklang mit dem klaren und genauen Wortlaut einer Richtlinienbestimmung stehe, keine Verletzung dieser Bestimmung vorgeworfen werden, indem er es versäumt habe, diese Bestimmung berichtigend auszulegen, um sie der allgemeinen Logik des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems anzupassen und einen Fehler des Unionsgesetzgebers abzuhelpfen.

57.

In jener Rechtssache ging es letztlich um die Frage, ob das Vereinigte Königreich Art. 2 Abs. 1 der Dreizehnten Richtlinie 86/560 (43), der lediglich auf Art. 169 Buchst. a und b der Mehrwertsteuersystemrichtlinie verweist, in dem Sinne zu verstehen und anzuwenden habe, dass er auch auf dessen Buchstabe c verweist. Die Kommission begründete dies mit den Vorarbeiten, der Systematik und dem Zweck der fraglichen Bestimmungen. Der Gerichtshof vermochte aber dem Vorbringen der Kommission, dass ein tatsächlicher Fehler vorliege, nicht folgen, und wies darauf hin, dass es, selbst wenn er vorliege und die Lesart der Kommission der Logik des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems eher gerecht werde, nicht Aufgabe des Gerichtshofs sei, eine solche berichtigende Auslegung vorzunehmen. (44)

58.

Im vorliegenden Verfahren stellt sich die Situation jedoch anders dar. Art. 298 Abs. 2 Satz 2 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie ist weitaus weniger klar als die im Urteil Kommission/Vereinigten Königreich streitige Vorschrift, vielmehr drängt sich aufgrund der Systematik und Sinn und Zweck der gemeinsamen Pauschalregelung, zu der diese Bestimmung gehört, geradezu die Frage auf, wann ein Nullsatz festgesetzt werden kann. Wie ich dargelegt habe, führt die teleologische, mit dem Wortlaut vereinbare Auslegung dazu, dass Art. 298 Abs. 2 Satz 2 der Richtlinie den Mitgliedstaaten keine völlig freie Hand lässt. Sicherlich hätte eine klarere Formulierung der Vorschrift dem Grundsatz der Rechtssicherheit mehr entsprochen. Der Inhalt dieser Bestimmung konnte aber anhand der üblichen Auslegungsmethoden ermittelt werden und aufgrund dieses Auslegungsergebnisses ist eine nationale Regelung, nach der trotz erheblicher Vorsteuerbelastung kein Pauschalausgleich gewährt wird, nicht mit ihr vereinbar.

2. Zum Vorliegen einer erheblichen Vorsteuerbelastung

59.

Nachdem festgestellt wurde, dass es nicht im freien Ermessen der Mitgliedstaaten liegt, unabhängig von der tatsächlichen Vorsteuerbelastung der Pauschallandwirte einen Pauschalausgleich-Prozentsatz von null festzusetzen, ist weiter zu prüfen, ob in Portugal ein „Bedarf“ besteht, einen Pauschalausgleich zu gewähren oder ob die Vorsteuerbelastung der Pauschallandwirte null beträgt oder gegen null geht.

60.

Die Kommission weist in ihrer Klageschrift darauf hin, dass laut dem CIVA die meisten landwirtschaftlichen Inputumsätze in Portugal einem Steuersatz von 6 % und Maschinen, Geräte und Kraftstoff einem Steuersatz von 13 % unterliegen. Portugal hat dies in seiner Klagebeantwortung im Wesentlichen bestätigt.

61.

Die Kommission hat ferner ausgeführt, dass der Vorsteuerbetrag, den die portugiesischen Pauschallandwirte in den Jahren 2004 und 2005 nicht hätten abziehen können, 5,3 % bzw. 7,9 % ihrer Verkäufe entsprochen habe. Dies hätten die portugiesischen Behörden der Kommission gegenüber im Rahmen einer Eigenmittelkontrolle hinsichtlich dieser Jahre angegeben, die sie im November 2007 in Portugal durchgeführt habe.

62.

Herkunft und Richtigkeit dieser Zahlen sind im Einzelnen zwischen den Parteien streitig. Die Kommission weist in ihrer Erwiderung jedoch zutreffend darauf hin, dass es im vorliegenden Verfahren nicht darum geht, die konkreten Pauschalausgleich-Prozentsätze festzulegen, sondern um die Frage, ob die Voraussetzungen für die Festsetzung eines Nullausgleichs vorliegen. Die Kommission hat anhand dieser Zahlen darlegen wollen, dass die Vorsteuerbelastung der Pauschallandwirte erheblich sei. Dass dem so ist, hat Portugal nicht substantiiert bestritten und ist angesichts der in Portugal geltenden Mehrwertsteuersätze auf die Inputumsätze der Landwirtschaft auch plausibel.

63.

Es ist daher festzustellen, dass Portugal einen Pauschalausgleich-Prozentsatz von null anwendet,

obwohl die Inputumsätze der portugiesischen Pauschallandwirte in erheblichem Maß mit Vorsteuer belastet sind und folglich Bedarf besteht, diese auszugleichen.

3. Zum weiteren Verteidigungsvorbringen Portugals

a) Pauschalausgleich nur bei Steuerkreditsituation der Landwirtschaft

64.

Portugal macht geltend, dass die Mitgliedstaaten im Rahmen der Pauschalregelung auch die Mehrwertsteuer berücksichtigen dürften, die die Pauschallandwirte abführen müssten, wenn sie der Normalregelung unterlägen. Es ist offenbar der Ansicht, dass ein positiver Pauschalausgleich nur dann in Betracht gezogen werden müsse, wenn im Rahmen der Normalregelung die Vorsteuer die abzuführende Steuer übersteigen würde und sich die Gesamtheit der Pauschallandwirte gegenüber dem Staat in einer Situation des Steuerguthabens befinden würde. In Portugal würde bei Anwendung der Normalregelung die abzuführende Steuer die abziehbare Vorsteuer jedoch übersteigen. Der Nullausgleich entspreche daher der budgetären Rationalität und beinhalte für die Pauschallandwirte keine Nachteile.

65.

Wie die Kommission in ihrer Erwiderung zutreffend ausführt, findet sich in der Richtlinie jedoch kein Anhaltspunkt dafür, dass ein positiver Pauschalausgleich nur in dem atypischen Fall zu gewähren wäre, dass die Vorsteuerbelastung des gesamten Wirtschaftssektors die Mehrwertsteuer auf die Outputumsätze, die bei Anwendung der Normalregelung abzuführen wäre, übersteigt. Folgte man der Ansicht Portugals, würde sich die Pauschalregelung weit von der Normalregelung und der dazu gehörenden Möglichkeit des Vorsteuerabzugs entfernen; das Weiterreichen versteckter Mehrwertsteuer würde im Regelfall gerade nicht verhindert.

66.

Soweit hinter diesem Vorbringen Portugals rein budgetäre Überlegungen stehen sollten, ist zudem darauf hinzuweisen, dass die gemeinsame Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger lediglich eine optionale Sonderregelung ist und die Mitgliedstaaten nicht verpflichtet sind, davon Gebrauch zu machen. Wenn sie sich jedoch für diese Sonderregelung entscheiden, müssen sich ihre Umsetzungsvorschriften in dem durch die Mehrwertsteuersystemrichtlinie vorgegebenen Rahmen halten. Insoweit geht auch das Vorbringen Portugals ins Leere, dass es Sache der Mitgliedstaaten sei, Form und Mittel der Umsetzung zu wählen.

b) Keine Veränderung der Mehrwertsteuersituation der Landwirtschaft

67.

Portugal macht ferner geltend, die Kommission gehe zu Unrecht davon aus, dass sich die mehrwertsteuerliche Situation des Landwirtschaftssektors in Portugal derart verändert habe, dass im Gegensatz zu früher ein Pauschalausgleich-Prozentsatz von null jetzt nicht mehr möglich sei. Auch wenn sich die Steuersätze geändert hätten, so seien die Situationen von 1989, als Portugal sich nach einer Übergangsfrist an die Richtlinie 77/388 habe anpassen müssen, und heute in Bezug auf die Besteuerung der Input- und Outputumsätze vergleichbar. Selbst wenn man eine wesentliche Änderung annehmen wolle, so habe diese bereits vor 17 Jahren stattgefunden, als Portugal 1992 den Nullsatz auf verschiedene Produktionsfaktoren der Landwirtschaft abgeschafft habe.

68.

Insoweit genügt der Hinweis auf die ständige Rechtsprechung, wonach das Vorliegen einer Vertragsverletzung anhand der Lage zu beurteilen ist, in der sich der Mitgliedstaat bei Ablauf der Frist befand, die in der mit Gründen versehenen Stellungnahme gesetzt wurde (45), und es allein Sache der Kommission ist, zu entscheiden, ob (46) und wann (47) sie ein Vertragsverletzungsverfahren einleitet. Wie sich die Situation in den Jahren 1989 und 1992 darstellte, kann daher dahinstehen.

c) Ausgleich auf andere Weise

69.

Schließlich macht Portugal geltend, dass der Pauschalausgleich, falls er wirklich zu gewähren sein sollte, anders als das Recht auf Vorsteuerabzug nicht steuerrechtlicher Natur sei. Vielmehr gehe es allein darum, den Pauschallandwirten einen finanziellen Ausgleich für ihre betriebsbedingten Kosten zukommen zu lassen. In Portugal erfolge das fast immer im Wege von Beihilfen, Entschädigungen, Prämien und anderen staatlichen Subventionen.

70.

Die gemeinsame Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger ist jedoch ohne Zweifel Teil des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, wie es in der Richtlinie geregelt ist. Diese Sonderregelung, soweit sie einen Pauschalausgleich vorsieht, als nicht steuerrechtlich zu qualifizieren, erscheint mir unhaltbar. Außerdem lässt die Notwendigkeit der einheitlichen Anwendung dieses Systems es nicht zu, Beihilfen oder andere staatliche Subventionen als Ersatz für einen fehlenden Vorsteuerausgleich zu wählen.

4. Ergebnis

71.

Im Ergebnis ist daher festzustellen, dass Portugal dadurch gegen die gemeinsame Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger verstoßen hat, dass es den Pauschalausgleich-Prozentsatz auf null festgesetzt hat, obwohl die Vorsteuerbelastung der Pauschallandwirte weder null ist noch sich nahe null bewegt.

B – Zur Rüge hinsichtlich der Eigenmittelberechnung

72.

Mit ihrem Klageantrag rügt die Kommission nicht nur die bisher behandelte Sonderregelung, die Portugal auf Pauschallandwirte anwendet, sondern auch, dass Portugal bei seinen Eigenmitteln einen erheblichen Negativausgleich vornimmt, um die Erhebung der Mehrwertsteuer zu kompensieren.

73.

Anders als die Rüge betreffend die Sonderregelung behandeln beide Parteien diesen zweiten Teil des Klageantrags der Kommission in ihren Schriftsätzen nur am Rande.

74.

Die Kommission hat in ihrer Klageschrift nur eine kurze Randnummer darauf verwandt. Darin führt

sie aus, dass das vorliegende Verfahren zwar nicht der Feststellung diene, inwieweit Portugal seinen Verpflichtungen im Zusammenhang mit der Erhebung der Eigenmittel nachgekommen sei, dass aber darauf hinzuweisen sei, dass die Kommission eine Nachzahlung zuzüglich Zinsen verlangen könne, falls Portugal gegen die Richtlinie verstoßen und dies zu einer Verringerung der Eigenmittel der Europäischen Union geführt haben sollte. Im Rahmen ihrer Ausführungen zur Auslegung von Art. 298 der Richtlinie hatte die Kommission eher beiläufig darauf hingewiesen, dass Portugal im Jahr 2004 bei der Berechnung der Eigenmittel einen Negativausgleich von ungefähr 70 Mio. Euro vorgenommen habe, um der von den Pauschallandwirten nicht in Abzug gebrachten Vorsteuer Rechnung zu tragen.

75.

Portugal geht in seiner Klagebeantwortung entsprechend knapp auf diesen Punkt ein. Das vorliegende Verfahren gehe zwar auf Unstimmigkeiten zwischen der Kommission und Portugal hinsichtlich der richtigen Berechnung der Eigenmittel im Zusammenhang mit der Sonderregelung für Landwirte zurück; wie die Kommission aber selbst ausführe, sei dies nicht Gegenstand dieses Verfahrens. Selbst wenn der Gerichtshof der von der Kommission vertretenen Auslegung der gemeinsamen Pauschalregelung folgen sollte, könne dies nicht zu einer Erhöhung des portugiesischen Beitrags zu den Eigenmitteln führen, da das Maximalniveau bereits erreicht sei. In seiner Duplik weist Portugal zudem darauf hin, dass sich die Kommission auf Vorschriften der Sechsten Richtlinie 77/388 über die Berechnung der Eigenmittel im Zusammenhang mit der gemeinsamen Pauschalregelung für Landwirte stütze (48), die seit langem, spätestens aber seit dem Inkrafttreten der Verordnung Nr. 1553/89 (49), nicht mehr angewandt würden und in der Mehrwertsteuersystemrichtlinie auch kein Pendant mehr fänden.

76.

Portugal hat zwar nicht ausdrücklich bestritten, dass es im Hinblick auf die Regelung, die es auf die Pauschallandwirte anwendet, einen Negativausgleich bei den Eigenmitteln vornimmt und dies insbesondere im Jahr 2004 getan hat. Angesichts der oben wiedergegebenen und in der mündlichen Verhandlung auf Nachfrage noch einmal bekräftigten Ausführungen der Kommission, wonach das vorliegende Verfahren nicht die Erhebung der Eigenmittel betreffe, kann dies Portugal jedoch nicht entgegengehalten werden. Aus Art. 38 § 1 Buchst. c der Verfahrensordnung des Gerichtshofs und der einschlägigen Rechtsprechung ergibt sich nämlich, dass die Klageschrift den Streitgegenstand angeben und eine kurze Darstellung der Klagegründe enthalten muss und dass diese Angaben so klar und deutlich sein müssen, dass sie dem Beklagten die Vorbereitung seines Verteidigungsvorbringens und dem Gerichtshof die Wahrnehmung seiner Kontrollaufgabe ermöglichen. Folglich müssen sich die tatsächlichen und rechtlichen Umstände, auf die eine Klage gestützt wird, zusammenhängend und verständlich unmittelbar aus der Klageschrift ergeben. (50) Dem wird die Klageschrift der Kommission hinsichtlich des zweiten Teils ihres Klageantrags nicht gerecht.

77.

Da die Kommission den zweiten Teil ihres Klageantrags nicht ausdrücklich zurückgenommen hat und folglich darüber zu entscheiden ist, ist er mangels ausreichender Begründung als unzulässig zurückzuweisen.

V – Zu den Kosten

78.

Da beide Parteien beantragt haben, der jeweils anderen die Kosten aufzuerlegen, und beide mit

ihrem Vorbringen teilweise unterlegen sind, schlage ich vor, gemäß Art. 69 § 3 der Verfahrensordnung jeder Partei ihre eigenen Kosten aufzuerlegen.

VI – Ergebnis

79.

Ich schlage dem Gerichtshof daher vor, wie folgt zu entscheiden:

1.

Die Portugiesische Republik hat dadurch gegen die Art. 296 bis 298 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem verstoßen, dass sie auf landwirtschaftliche Erzeuger eine von der Richtlinie abweichende Sonderregelung anwendet, nach der diese von der Entrichtung der Mehrwertsteuer befreit sind und auf sie ein Pauschalausgleich-Prozentsatz von null Anwendung findet.

2.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

3.

Jede Partei trägt ihre eigenen Kosten.

(1) Originalsprache: Deutsch.

(2) Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuersystemrichtlinie oder schlicht Richtlinie).

(3) Hervorhebung nur hier.

(4) In der durch das Dekret-Gesetz Nr. 195/89 vom 12. Juni 1989 geänderten Fassung, neu veröffentlicht durch das Dekret-Gesetz Nr. 102/2008 vom 20. Juni 2008 (in der Fassung der Berichtigungserklärung Nr. 44-A/2008 vom 13. August 2008).

(5) Vgl. Urteile vom 15. Juli 2004, Harbs (C-321/02, Slg. 2004, I-7101, Randnr. 28), vom 26. Mai 2005, Stadt Sundern (C-43/04, Slg. 2005, I-4491, Randnr. 24), und vom 9. März 2010, Kommission/Deutschland (C-518/07, Slg. 2010, I-1885, Randnr. 17).

(6) Vgl. Urteile vom 23. April 2009, Falco Privatstiftung und Rabitsch (C-533/07, Slg. 2009, I-3327, Randnr. 20), vom 10. September 2009, Eschig (C-199/08, Slg. 2009, I-8295, Randnr. 58), und vom 28. Oktober 2010, Volvo Car Germany (C-203/09, Slg. 2010, I-10721, Randnr. 40).

(7) Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1).

(8) KOM (73) 950 endg., abrufbar unter <http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/170.pdf>.

(9) Den Delegationen mit dem Vermerk R/2892/1/76 (FIN 758) rev. 1 des Rates vom 7. Dezember 1976 übersandt, abrufbar unter <http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/226.pdf>. Die deutsche, die dänische, die

italienische, die niederländische und die englische Fassung sind auf den 8. Dezember 1976 datiert.

(10) Es handelt sich um den späteren Art. 25 der Richtlinie 77/388.

(11) Abrufbar unter <http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/227.pdf>. Die deutsche Fassung ist auf den 23. Dezember 1976 datiert, die dänische, die italienische, die niederländische und die englische Fassung dagegen auf den 22. Dezember 1976.

(12) Ratsdokument R/2855/76 (FIN 750) vom 23. bzw. 24. November 1976, abrufbar unter <http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/222.pdf>.

(13) Die Kommission verweist insoweit u. a. auf das Urteil vom 21. Juni 1988, Kommission/Irland (415/85, Slg. 1988, 3097, Randnrn. 29 und 30). In jenem Verfahren hatte die Kommission u. a. gerügt, dass Irland auf Futter- und Düngemittel sowie Saatgut einen Nullsatz anwendet, der Gerichtshof hielt den Nullsatz auf diese landwirtschaftlichen Produktionsfaktoren jedoch für mit der Richtlinie 77/388 vereinbar.

(14) Vgl. Urteil Kommission/Irland (zitiert in Fn. 13, Randnr. 25).

(15) Der zu Art. 25 Abs. 3 der Richtlinie 77/388 und später Art. 297 Abs. 1 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie wurde.

(16) Siehe Fn. 8.

(17) Telex vom 19. November 1976 an den Rat, Ratsdokument R/2847/76 (FIN 747) vom 22. bzw. 24. November 1976, abrufbar unter <http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/222.pdf>.

(18) Siehe dazu das Dokument R/2892/1/76 (FIN 758) rev. 1 des Rates vom 7. Dezember 1976 (zitiert in Fn. 9).

(19) Siehe Art. 25 Abs. 3 Unterabs. 1 Satz 5 der Richtlinie 77/388 und Art. 298 Abs. 2 Satz 1 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie.

(20) Zuvor Art. 25 Abs. 3 Satz 1 der Richtlinie 77/388.

(21) Eine entsprechende Regelung enthielt der Entwurf der Richtlinie 77/388 bereits in Art. 27 Abs. 1 Unterabs. 1 Satz 3, bevor die Sätze 4 und 5 angefügt wurden, siehe das Dokument R/2892/1/76 (FIN 758) rev. 1 des Rates vom 7. Dezember 1976 (zitiert in Fn. 9).

(22) Siehe zu ähnlichen Überlegungen der Kommission bereits im Zusammenhang mit dem ursprünglichen Entwurf der Richtlinie 77/388 (zitiert in Fn. 8), allerdings in Bezug auf Art. 27 Abs. 11 jenes Entwurfs, die ihm beigefügte Begründung, wonach ein überhöhter Ausgleich einer wirtschaftlichen Beihilfe gleichkäme. Vgl. auch Urteil vom 28. Juni 1988, Kommission/Italien (3/86, Slg. 1988, 3369, Randnr. 14).

(23) Siehe das Schreiben des Ständigen Vertreters Irlands vom 19. November 1976 (zitiert in Fn. 12).

(24) Art. 27 Abs. 3 Unterabs. 1 Satz 3, der zu Art. 25 Abs. 3 Unterabs. 1 Satz 3 der Richtlinie 77/388 wurde.

(25) Als Art. 27 Abs. 3 Unterabs. 1 Satz 4, der zu Art. 25 Abs. 3 Unterabs. 1 Satz 4 der Richtlinie 77/388 wurde.

(26) Art. 27 Abs. 3 Unterabs. 1 Satz 1, der zu Art. 25 Abs. 3 Unterabs. 1 Satz 1 der Richtlinie 77/388 wurde.

(27) Siehe die verschiedenen Entwurfsstadien, wie sie sich aus den Ratsdokumenten R/2514/76 (FIN 663) vom 22. Oktober 1976 (die deutsche Fassung datiert auf den 27. Oktober 1976), abrufbar unter <http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/219.pdf>, R/2892/1/76 (FIN 758) vom 25. November 1976 (die deutsche Fassung datiert auf den 1. Dezember 1976), abrufbar unter <http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/222.pdf>, und R/2892/1/76 (FIN 758) rev. 1 vom 7. Dezember 1976 (zitiert in Fn. 9) ergeben.

(28) Siehe Art. 412 der Richtlinie.

(29) Urteile Harbs (zitiert in Fn. 5, Randnr. 27) und Stadt Sundern (zitiert in Fn. 5, Randnr. 27); vgl. zur Sonderregelung für Kleinunternehmen Urteil vom 28. September 2006, Kommission/Österreich (C-128/05, Slg. 2006, I-9265, Randnr. 22), sowie meine Schlussanträge vom 17. Juni 2010 in der Rechtssache Schmelz (C-97/09, Slg. 2010, I-10465, Nr. 32).

(30) Siehe auch den 50. Erwägungsgrund der Richtlinie.

(31) Urteile vom 10. Juli 2008, Sosnowska (C-25/07, Slg. 2008, I-5129, Randnr. 14), vom 30. September 2010, Uszodaépít? (C-392/09, Slg. 2010, I-8791, Randnr. 15), und vom 12. Mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, Slg. 2011, I-3873, Randnr. 31).

(32) Urteile vom 11. Dezember 2008, Danfoss und AstraZeneca (C-371/07, Slg. 2008, I-9549, Randnr. 26), vom 15. Juli 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, Slg. 2010, I-7467, Randnr. 37), und vom 22. Dezember 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, Slg. 2010, I-13805, Randnr. 39).

(33) Urteile Danfoss und AstraZeneca (zitiert in Fn. 32, Randnr. 26), Uszodaépít? (zitiert in Fn. 31, Randnr. 35) und vom 22. Dezember 2010, Dankowski (C-438/09, Slg. 2010, I-14009, Randnr. 24).

(34) Siehe dazu Art. 295 Abs. 1 Nrn. 6 und 7.

(35) Siehe dazu Urteil Kommission/Italien (zitiert in Fn. 22, Randnr. 8).

(36) Im Urteil Kommission/Irland (zitiert in Fn. 13, Randnr. 29.) sowie im Urteil vom 21. Juni 1988, Kommission/Vereinigtes Königreich (416/85, Slg. 1988, 3127, Randnr. 20), hat der Gerichtshof gleichwohl die Lieferung landwirtschaftlicher Produktionsmittel im Zusammenhang mit der Frage, ob auf ihre Lieferung ausnahmsweise weiterhin ein Nullsatz angewandt werden darf, als nahe genug beim Endverbraucher liegend angesehen.

(37) Vgl. Urteile vom 26. Juni 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, Slg. 2003, I-6729, Randnr. 72), und vom 28. Oktober 2010, Axa UK (C-175/09, Slg. 2010, I-10701, Randnr. 30).

(38) Siehe in dem in Fn. 8 zitierten Entwurf die Begründung zu Art. 27 Abs. 1, 6, 12 und 13 sowie 16.

(39) Siehe in dem in Fn. 8 zitierten Entwurf die Begründung zu Art. 27 Abs. 1.

(40) Siehe in dem in Fn. 8 zitierten Entwurf die Begründung zu Art. 27 Abs. 2, vierter und fünfter Gedankenstrich.

(41) Siehe auch Urteil Stadt Sundern (zitiert in Fn. 5, Randnr. 28).

(42) Urteil vom 15. Juli 2010, Kommission/Vereinigtes Königreich (C-582/08, Slg. 2010, I-7195, Randnr. 48).

(43) Dreizehnte Richtlinie 86/560/EWG des Rates vom 17. November 1986 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Verfahren der Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige (ABl. L 326, S. 40).

(44) Urteil Kommission/Vereinigtes Königreich (zitiert in Fn. 42, Randnrn. 28 f., 36 und 46).

(45) Urteile vom 26. April 2005, Kommission/Irland (C-494/01, Slg. 2005, I-3331, Randnr. 29), vom 28. Januar 2010, Kommission/Frankreich (C-333/08, Slg. 2010, I-757, Randnr. 55), und vom 7. April 2011, Kommission/Portugal (C-20/09, Slg. 2011, I-2637, Randnr. 31).

(46) Urteile vom 26. Juni 2003, Kommission/Frankreich (C-233/00, Slg. 2003, I-6625, Randnr. 31), vom 2. Juni 2005, Kommission/Luxemburg (C-266/03, Slg. 2005, I-4805, Randnr. 35), vom 21. Januar 2010, Kommission/Deutschland (C-17/09, Randnr. 20), und vom 26. Mai 2011, Kommission/Spanien (C-306/08, Slg. 2011, I-4541, Randnr. 66).

(47) Urteile vom 1. Februar 2001, Kommission/Frankreich (C-333/99, Slg. 2001, I-1025, Randnr. 25), vom 4. März 2010, Kommission/Italien (C-297/08, Slg. 2010, I-1749, Randnr. 87), vom 28. Oktober 2010, Kommission/Litauen (C-350/08, Slg. 2010, I-10525, Randnr. 33) und Kommission/Spanien (zitiert in Fn. 46, Randnr. 66).

(48) Art. 25 Abs. 12 in Verbindung mit Anhang C der Sechsten Richtlinie 77/388.

(49) Verordnung (EWG, Euratom) Nr. 1553/89 des Rates vom 29. Mai 1989 über die endgültige einheitliche Regelung für die Erhebung der Mehrwertsteuereigenmittel (ABl. L 155, S. 9).

(50) Urteile vom 21. Februar 2008, Kommission/Italien (C-412/04, Slg. 2008, I-619, Randnr. 103), vom 16. Juli 2009, Kommission/Polen (C-165/08, Slg. 2009, I-6843, Randnr. 42), und vom 5. Mai 2011, Kommission/Portugal (C-267/09, Slg. 2011, I-3197, Randnr. 25).